V O T O

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (Relator):

10. A controvérsia posta neste recurso cinge-se à incidência ou não da contribuição para o PIS e da COFINS, apuradas sob a sistemática cumulativa (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 c/c art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977), sobre os créditos presumidos de IPI (instituídos pela Lei nº 9.363 /1996).

11. Deixo claro, desde já, que não se discute aqui a constitucionalidade dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que já foi afirmada por esta Corte no julgamento do RE 566.621 (Tema 4), sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie (j. em 04.08.2011). Na ocasião, firmou-se o entendimento de que tais regras não eram propriamente interpretativas, porquanto reduziam o prazo prescricional de 10 (dez) anos, a contar do fato gerador, para 5 (cinco) anos, a contar do pagamento indevido. Por se tratar de inovação no mundo jurídico, o Tribunal restringiu a aplicação do prazo reduzido às ações ajuizadas após a *vacatio legis* de 120 (cento e vinte) dias, afastando, portanto, a incidência retroativa. Veja-se a ementa do acórdão:

> DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis* , conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

12. Ultrapassado esse ponto preliminar, passo à análise da questão principal do presente recurso extraordinário, referente à inclusão ou não dos créditos presumidos de IPI na base de cálculo das contribuições em questão.

I. Natureza jurídica do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996

13. Para o deslinde da questão constitucional, faz-se necessário examinar, antes de tudo, a natureza jurídica do crédito presumido de IPI, em consonância com o art. 1º da Lei nº 9.363/1996, transcrito a seguir:

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

> Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

14. De acordo com a dicção legal, o crédito presumido de IPI é um incentivo fiscal que visa a "ressarcir" as sociedades empresárias, cujas atividades sejam voltadas à produção e exportação de mercadorias, da contribuição para o PIS e da COFINS devidas sobre os insumos adquiridos internamente para utilização no processo produtivo. De fato, tal como defendido pelo recorrido, esse ingresso deve ser registrado como uma "recuperação de custo" sob a perspectiva contábil. No entanto, na espécie, a noção de ressarcimento incorporada pelo legislador e a qualificação contábil da verba não se prestam à definição de sua natureza jurídica. Em termos jurídicos, ressarcir significa restituir um dispêndio indevido. No caso, todavia, não há qualquer tributo pago indevidamente – cuja restituição seria compulsória –, mas uma *opção legislativa* com o intuito claro de incentivar as exportações, dando a possibilidade de o crédito ser utilizado para compensar o *quantum* devido a título de IPI ou ser objeto de ressarcimento em espécie (art. 4º da Lei nº 9.363/1996).

15. O crédito presumido de IPI consiste, em verdade, em *subvenção corrente* , para o custeio ou a operação, ou seja, um auxílio financeiro (via crédito tributário) prestado pelo Estado a pessoa jurídica, para fins de suporte econômico de despesas na consecução de operações atinentes ao seu objeto social. Note-se que essa modalidade de subvenção se distingue da denominada subvenção de investimento, que objetiva estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos, observadas certas balizas legais. Na hipótese em análise, porém, não há qualquer exigência de que o beneficiário realize um investimento específico, razão pela qual não restam dúvidas quanto à natureza de subvenção corrente.

16. Tal incentivo fiscal compõe uma política pública que, inequivocamente, visa a fomentar a exportação nacional. Como se sabe, a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados e a receita dela decorrente são imunes às contribuições sociais e de intervenção no domínio

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

econômico (art. 149, § 2º, I, CF/1988), ao IPI (art. 153, § 3º, III), ao ICMS (art. 155, § 2º, X, *a* , e XII, *e*) e ao ISS (art. 156, § 4º, II). Todavia, até a exportação do produto manufaturado no Brasil, as contribuições sociais incidem ao longo da cadeia produtiva, de modo que o ônus tributário é repassado a cada etapa.

17. A oneração fiscal doméstica, como regra, faz o preço do produto se elevar, configurando uma espécie de desvantagem na "linha de largada" do comércio internacional. Ao entrar em outra jurisdição, em princípio, o bem sofrerá tantas outras incidências tributárias quanto os demais produtos estrangeiros que se encontram nesse mercado. Para afastar tal desvantagem, aplicam-se o *princípio do país de destino* e a *vedação à exportação de tributos* , que procuram garantir que os produtos nacionais não sofram uma dupla tributação e alcancem o mercado estrangeiro em condições de competitividade.

18. É nesse contexto que se coloca o crédito presumido do IPI, que encontra fundamento em inúmeras normas constitucionais: na imunidade da exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; no princípio do país de destino e na vedação à exportação de tributos; no princípio do desenvolvimento nacional (art. 3º, II); nos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa (arts. 170, IV; 1º, II); no princípio da neutralidade fiscal concorrencial (art. 146-A); e na regra da não cumulatividade das contribuições sociais (art. 195, § 12). **Essa circunstância não significa, no entanto, que a benesse possua assento constitucional, no sentido de decorrer, direta e automaticamente, da imunidade das exportações, como um direito constitucional subjetivo do contribuinte.**

II. Alcance da imunidade das exportações (art. 149, § 2º, I, da CF/1988)

19. A imunidade das exportações está prevista no art. 149, § 2º, I, da CF /1988, que possui a seguinte redação:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

20. Como reiteradamente afirmado por esta Corte, a imunidade em questão se limita às receitas das exportações, ou seja, àquelas diretamente relacionadas a essa operação. Nesse sentido, podem-se citar o RE 564.413 (Tema 8), Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 12.08.2010, e o RE 474.132, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 12.08.2010. Em tais oportunidades, afastou-se a tese de que a imunidade das exportações relativa às contribuições sociais (arts. 149, § 2º, I, CF/1988) deveria constituir uma "desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da CF/1988)".

21. Esse entendimento foi reafirmado no julgamento do RE 754.917 (Tema 475), sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli (j. em 05.08.2020). Na ocasião, esta Corte examinou o art. 155, § 2º, X, *a* , da CF/1988, que prevê a imunidade do ICMS "sobre [as] operações que destinem mercadorias para o exterior [...] [e] sobre serviços prestados a destinatários no exterior". A posição prevalecente neste Supremo Tribunal foi a de que, "nas operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair da regra imunitória o máximo de efetividade, adotar[-se] uma interpretação ampliativa, de modo a [...] abarcarem fatos, situações ou objetos *a priori* não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo". Confira-se a ementa do julgado:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Imunidade. Operações de exportação. Artigo 155, § 2º, X, a, CF. ICMS. Operações e prestações no mercado interno. Não abrangência. Possibilidade de cobrança do ICMS. Manutenção e aproveitamento dos créditos.

1. A Corte, sempre que se manifestou sobre as imunidades constitucionais, se ateve às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras. Nas operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

da regra imunitória o máximo de efetividade, se adotar uma interpretação ampliativa, de modo a se abarcarem fatos, situações ou objetos a priori não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo.

2. Ao estabelecer a imunidade das operações de exportação ao ICMS, o art. 155, § 2º, X, da Constituição se ocupa, *a contrario sensu* , das operações internas, pressupondo a incidência e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é compensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos.

3. Caso houvesse imunidade para as operações internas, de modo que não fosse cobrado o ICMS em nenhuma das etapas anteriores à exportação, seria inútil e despropositada a regra de manutenção e aproveitamento de créditos.

4. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso extraordinário.

5. Tese do Tema nº 475 da Gestão por Temas da Repercussão Geral: "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação."

22. Não se desconhece a posição afirmada por este Tribunal, no julgamento do RE 606.107 (Tema 283), sob a relatoria da Ministra Rosa Weber (j. em 22.05.2013), em que se discutia a possibilidade de exclusão dos créditos de ICMS transferidos a terceiros (art. 25 da Lei Complementar nº 87 /1996) da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Na ocasião, fundamentou-se tal exclusão na regra da imunidade das exportações (quanto ao ICMS, art. 155, § 2º, X, *a* , da CF/1988; e quanto às contribuições, art. 149, § 2º, I, da CF/1988), com base em uma interpretação ampliativa que contemplava receitas outras que não somente aquelas atinentes à própria operação para o exterior.

23. Ainda assim, a maior parte dos precedentes desta Corte indica de maneira inequívoca que a imunidade conferida pelo constituinte se restringe às *receitas diretamente relacionadas à exportação* . Não há na Constituição uma desoneração total dessa operação, competindo à União, inclusive, a criação do imposto sobre a exportação, em que pese não tenha sido instituído até o presente momento.

24. Na situação sob o exame, o incentivo instituído pelo art. 1º da Lei nº 9.363/1996 tem por objetivo favorecer as sociedades produtoras e exportadoras, por meio da concessão de créditos presumidos de IPI que

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

"ressarcem" esses contribuintes da contribuição para o PIS e da COFINS suportadas, ao longo do processo produtivo que culmina na exportação, com a aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. **Nesse caso, não há receita de exportação, pelo que não se pode falar em imunidade tributária** .

25. Nesse ponto, portanto, assiste razão à recorrente, ao defender que eventual natureza não tributável desses créditos não decorre da aludida imunidade tributária.

III. Conceito constitucional de faturamento

26. Visto isso, deve-se investigar, então, se os créditos presumidos de IPI se inserem ou não no conceito constitucional de *faturamento* , para fins de incidência das contribuições em questão (art. 195, I, *b* , da CF/1988). Observe-se que, neste julgamento, analisam-se exclusivamente a contribuição para o PIS e a COFINS apuradas sob a sistemática *cumulativa* , de acordo com a Lei nº 9.718/1998. Nessa hipótese, em consonância com os arts. 2º e 3º do referido diploma legal c/c art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598 /1977, as contribuições incidem sobre o faturamento, e não sobre a receita. No caso das pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo, não se conferem os créditos em questão, em atenção ao art. 14 da Lei nº 10.833 /2003.

III.1. Jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal sobre os conceitos constitucionais de faturamento e de receita

27. O Plenário deste Tribunal, em diversas oportunidades, afirmou que o faturamento é a receita da venda de bens nas operações de conta própria e da prestação de serviços em geral (art. 195, I, da CF/1988, atual art. 195, I, *b*).

28. Tal interpretação teve por base, entre outros fundamentos, o art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/1987, vigente à época da promulgação da Constituição, segundo o qual "a contribuição social de que trata este artigo [...] incidirá mensalmente sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

de mercadorias e serviços, de qualquer natureza [...]". Redação similar acompanhou os dispositivos legais que disciplinaram o tema, posteriormente à promulgação da Constituição, como o art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991, que introduziu a COFINS, e o art. 3º da Lei nº 9.715/1998, que versa sobre a contribuição para o PIS, *in verbis* :

> **Art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991**
>
> Art. 2° A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado **a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza** .
>
> **Art. 3º da Lei nº 9.715/1998**
>
> Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento **a receita bruta,** como definida pela legislação do imposto de renda, **proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia** .

29. Essa noção de faturamento se confirma, ainda, pela modificação realizada no art. 195, I, pela Emenda Constitucional nº 20/1998, que alterou a base tributável das contribuições sociais para compreender "a *receita* ou o faturamento", em lugar de apenas o faturamento, como previsto originalmente. A ampliação ficou evidente, pois o termo *receita* significa quaisquer ingressos novos, positivos e definitivos de uma pessoa jurídica. Como consequência, o conceito de faturamento está contido no de receita, como uma espécie desta.

30. Com base nessa distinção entre receita e faturamento, esta Corte declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998 (em sua redação original), que pretendeu alargar a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, para incluir as receitas não operacionais, sem que houvesse autorização constitucional para tanto. Isso porque o diploma legal havia sido publicado em 27 de novembro de 1998, ou seja, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Confira-se a ementa do julgado:

> CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/07/2023 00:00

sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(RE 390.840, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 09.11.2005)

31. Nas palavras do eminente Ministro Relator, "a disjuntiva 'ou' [do art. 195, I, *b* , da CF/1988,] bem revela que não se tem a confusão entre o gênero 'receita' e a espécie 'faturamento'". Nessa mesma linha, o Ministro Eros Grau sustentou que o faturamento é a "receita bruta das vendas e serviços do agente econômico, isto é, das *operações do seu objeto social* ", excluída "aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto".

III.2. Créditos presumidos de IPI não constituem faturamento

32. Como já dito, o caso concreto diz respeito ao regime de apuração cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS, segundo os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 c/c art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Nessa hipótese, tais tributos incidem exclusivamente sobre o *faturamento* . Confira-se a redação desses dispositivos:

Arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998

Art. 2° As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

[...]

33. Vale dizer, a controvérsia destes autos obedece a estes últimos diplomas legais, para definir se os créditos presumidos de IPI compõem a base de cálculo das contribuições em questão.

34. Entendo que os créditos presumidos de IPI constituem receita, como ingressos novos, definitivos e positivos no patrimônio da pessoa jurídica. Isso não significa, porém, que tais créditos se enquadrem no conceito de faturamento. Como visto, eles consistem em uma *subvenção corrente* , isto é, num incentivo fiscal concedido pelo Fisco com vistas à desoneração das exportações. Não constituem receita oriunda da venda de bens nas operações de conta própria ou da prestação de serviços em geral. Assim sendo, não compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática cumulativa (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 c/c art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977).

Conclusão

35. Diante do exposto, conheço do recurso extraordinário, para dar **negar provimento** , de modo a afastar a aplicação dos arts. 3° e 4° da Lei Complementar nº 118/2005, e reconhecer que os créditos presumidos de IPI (instituídos pela Lei nº 9.363/1996) não compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998).

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00

36. Proponho a fixação da seguinte tese de julgamento: " *Os créditos presumidos de IPI, instituídos pela Lei nº 9.363/1996, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998), pois não se amoldam ao conceito constitucional de faturamento.*".

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00